

令和 4 年 4 月 27 日現在

機関番号：12601

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2019～2021

課題番号：19K01277

研究課題名(和文) 租税条約ネットワークの世界的変容と日本法の対応

研究課題名(英文) Global transformation of tax treaty network --- Japan's responses

研究代表者

増井 良啓 (MASUI, Yoshihiro)

東京大学・大学院法学政治学研究科(法学部)・教授

研究者番号：90199688

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：租税条約ネットワークは、20世紀前半に原型が成立し、20世紀後半に整備されてきました。ところがそれは、21世紀を迎えるころから、急速に変容しつつあります。今日の国際取引のほとんどが租税条約によってカバーされることから、このような租税条約ネットワークの世界的な変容の方向性を正確に把握し、日本法の対応のあり方を検討することが、重要な課題となりました。そこで、この研究では、租税条約ネットワークの世界的変容の姿を解明し、日本法の対応のあり方を検討しました。

研究成果の学術的意義や社会的意義

租税条約ネットワークが世界的に変容している様子を、具体的な法的素材にそくして、実証的に明らかにしました。また、日本法の対応として、租税条約の締結と国内的实施の両面を、日本国憲法の角度からくわしく論じました。さらに、租税条約の世界的変容における次のステップにつながるものとして、100年来の歴史的合意と評されるデジタル課税の国際合意について検討を進めることができました。

研究成果の概要(英文)：The network of tax treaties was originally established in the first half of the 20th century and developed in the second half of the 20th century. However, it has been rapidly transforming itself since the beginning of the 21st century. Since most of today's international transactions are covered by tax treaties, it has become a significant intellectual challenge to identify the direction of the global transformation of the network of tax treaties and to examine how Japanese law should respond to it. Thus, this study examined the global transformation of the network of tax treaties and examined how Japanese law should respond.

研究分野：租税法

キーワード：租税条約 国際課税 主要目的テスト 条約漁り サービスPE オフショア間接譲渡 国際協調主義  
デジタルサービス税

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

## 1. 研究開始当初の背景

「国家主権の中核に属する」と位置づけられる課税権について（最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁〔グラクソ事件〕）、これを制約・修正する重要な法規範が、租税条約です。日本国が締結した租税条約は70本を超え、世界規模では二国間租税条約が3000本以上あります。「地球は租税条約のネットワークに覆われている」といっても過言ではありません。

このような租税条約ネットワークは、20世紀前半に原型が成立し、20世紀後半に整備されてきました。ところがそれは、21世紀を迎えるころから、急速に変容しつつあります。今日の国際取引のほとんどが租税条約によってカバーされることから、このような租税条約ネットワークの世界的な変容の方向性を正確に把握し、日本法の対応のあり方を検討することが、重要な課題となっていました。

## 2. 研究の目的

そこでこの研究では、①租税条約ネットワークの世界的変容の姿を解明し、②日本法の対応のあり方を検討することを、目的としました。

### ①租税条約ネットワークの世界的変容の姿の解明

OECDと国連がそれぞれに継続的に改訂している各モデル租税条約や、日本が締結した二国間租税条約とマルチ税務執行共助条約を主な素材として、それらが過去20年でどのように変容してきたかを、内外の一次資料・二次資料を用いて実証的に明らかにすることです。

### ②日本法の対応のあり方の検討

租税条約ネットワークの世界的な変容を踏まえ、日本の条約締結ポリシーにどのような影響を及ぼすか、国内法上いかなる立法措置が必要になるか、租税条約と国内法の新规定をどう解釈すべきか、といった点を検討することです。

## 3. 研究の方法

この領域は、多数の国際約束と国内法が重層的に積み重なっており、しかも、各国政府・経済界・NGOなどのアクターの複雑な利害関係を反映しつつ、急速な勢いで動いています。そこで、内外の一次資料・二次資料を読み込むことで、変容の姿を実証的に明らかにし、それが大局的にみて何を意味するかを理解しようとしてつとめました。

すなわち、本研究の核心を成す学術的「問い」としては、まず、「租税条約ネットワークは世界的にみてどのように変容しているか」という事実解明的な問いをたてたうえで、それを踏まえて「日本法はどう対応すべきか」という規範的・実践的な問いを検討することとしました。

## 4. 研究成果

第1年度には、租税条約ネットワークの変容を示す重要な素材として、本研究において検討を予定していたBEPIS防止措置実施条約について、日本における指導的立場にある専門家をお招きして座談会「変容する租税条約と国内法の重要論点」法の支配193号6-35頁（2019.04）の司会をつとめ、「主要目的テスト」の解釈論上の問題点をOECDモデル租税条約コメントリーの例を検討素材として用いつつケース・スタディーの形で具体的に討議しました。また、勤務校における国際租税法の授業（2019年4月から7月）において、租税条約ネットワークの変容およびそれを踏まえた税制改正の状況を重点的に講ずることに努力しました。その成果は、恒久的施設の定義の改正をはじめとして、宮崎裕子最高裁判所判事との共著『国際租税法（第4版）』（東京大学出版会、2019.12）の改訂に反映されました。さらに、勤務校における演習（2019年9月から2020年1月）において、経済のデジタル化に伴う国際課税ルールの変化について、参加者の皆さんとともに最新文書を会読しました。デジタル化への対応は、新たな国際合意を実施するためには既存の租税条約ネットワークの修正を不可避とするものであるため、当初の研究計画を拡充してこれに取り組むこととしました。なお、かねて発表していた論文につき、論文集の書籍化の機会を得たので、追記を施したうえで改めて公表しました（「支店外国税額控除の設計」中里実ほか編『信託課税研究の道標』290-302頁（有斐閣、2019.12））。

第2年度には、「租税条約ネットワークの世界的変容と日本法の対応」と題するセミナーを開き、東京大学法科大学院の学生の皆さんとともに、最新の重要文書をじっくり会読して、やや突っ込んだ検討を加えました。そこで扱った文書は、条約漁りに関するピアレビュー報告書、国連モデル租税条約のサービスPEに関する規定のコメントリー、国連モデル租税条約12A条に関するコメントリー、オフショア間接譲渡ツールキット、さらに、二次文献として租税条約の動向に関する注目すべき研究論文など、多岐にわたります。とくに、途上国の立場を代弁する論文群が一定の知的潮流を形成しつつあることを明らかにできたことは、収穫といえましょう。公表物としては、租税条約ネットワークを潜脱する一国主義的措置が世界各地で増殖する状況下において、日本法の対応として、改めて憲法との関係に着目する基礎的なものを公表しました。すなわち、まず、租税条約の締結や改定が実際に日本の国会でどのように審議されてきたかを追体験すべく、国会会議録を用いて実証的検討を加え、税務大学校租税史研究会で報告し、この報告

を踏まえて、「日米租税条約と国会 1954-2004」税大ジャーナル 31 号 127-141 頁 (2020.07) を公表しました。つぎに、租税条約の締結と国内的实施の両面を憲法から論じつつ、「日本国憲法が国際協調主義を選択したことの意味」を反省する論文を公表しました。それが、「憲法と租税条約」日税研論集 77 号 333-368 頁 (2020.09) です。この論文においては、租税条約上の「主要目的テスト」の国内法上の意味についても、ひとつの見方を提示しました。

第3年度には、3年計画の最終年度として、次の成果を公表しました。論文としては、「デジタルサービス税と日本」論究ジュリスト 36 号 243-247 頁 (2021.04) で、日本政府もデジタルサービス税の導入を検討すべきである、という意見に対して批判的に応答しました。また、2021年10月に「BEPS包摂的枠組み」が租税条約の変容にかかわる重要な国際合意を公表した機会をとらえて、ジュリスト 1567 号の特集「国際課税の歴史的な合意—デジタル課税と最低税率をめぐって」に「経緯」を寄稿し、21世紀に入ってから国際協調の流れを3段階に整理して提示しました。「Japan's Corporate Income Tax: 1995-2021」Bulletin for International Taxation, Vol. 75, No. 11/12, 715-724 (2021.11)は、ルール形成過程を回顧したものです。学会報告としては、国際租税協会香港支部主催の Asia Pacific Tax Conference のセミナー「Indirect Transfer Taxes in M&A deals: A Dilemma?」にパネリストとして参加し、オフショア間接譲渡の課税について意見を述べました。著書としては、New York University, International Tax Program の Rosenbloom 教授のための記念論文集『Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax』(IBFD, 2021.09)に「HNWIs and Exit Tax in Japan --- Developments in a Digital Age」と題する論文を寄稿しました。また、かつて雑誌に公表した論文「租税条約の締結における国会の関与」が、中里実ほか編著『租税法主義の総合的検討』217-250 頁 (有斐閣, 2021.12) に収録されました。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計8件（うち査読付論文 2件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 2件）

1. 著者名 増井良啓	4. 巻 36
2. 論文標題 デジタルサービス税と日本	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 論究ジュリスト	6. 最初と最後の頁 243-247
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 MASUI, Yoshihiro	4. 巻 75
2. 論文標題 Japan's Corporate Income Tax:1995-2021	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 Bulletin for International Taxation	6. 最初と最後の頁 715-724
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 増井良啓	4. 巻 1567
2. 論文標題 【特集】国際課税の歴史的な合意 デジタル課税と最低税率をめぐって 経緯	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 14-20
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 増井良啓	4. 巻 94(1)
2. 論文標題 GAFAと国際課税ルール	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 法律時報	6. 最初と最後の頁 1-3
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 増井良啓	4. 巻 31
2. 論文標題 日米租税条約と国会 1954-2004	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 税大ジャーナル	6. 最初と最後の頁 127-141
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 増井良啓	4. 巻 77
2. 論文標題 憲法と租税条約	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 日税研論集	6. 最初と最後の頁 333-368
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 増井良啓・青山慶二・平川雄士・吉村政穂	4. 巻 193
2. 論文標題 変容する租税条約と国内法の重要論点	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 法の支配	6. 最初と最後の頁 6-35
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 増井良啓	4. 巻 208
2. 論文標題 不動産譲渡対価の支払に際しての非居住者該当性の確認	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 175-178
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件（うち招待講演 1件 / うち国際学会 1件）

1. 発表者名 MASUI, Yoshihiro
2. 発表標題 Indirect Transfer Taxes in M&A deals: A Dilemma?
3. 学会等名 International Fiscal Association, Hong Kong Branch (国際学会)
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 増井良啓
2. 発表標題 日米租税条約と国会：1954-2004
3. 学会等名 租税史研究会（招待講演）
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計4件

1. 著者名 Georg Kofler, Ruth Mason, Alexander Rust	4. 発行年 2021年
2. 出版社 IBFD	5. 総ページ数 716
3. 書名 Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax	

1. 著者名 中里 実、藤谷 武史	4. 発行年 2021年
2. 出版社 有斐閣	5. 総ページ数 382
3. 書名 租税法律主義の総合的検討	

1. 著者名 中里実・瀧圭吾・吉村政穂・増井良啓ほか	4. 発行年 2019年
2. 出版社 有斐閣	5. 総ページ数 333
3. 書名 信託課税研究の道標	

1. 著者名 増井良啓・宮崎裕子	4. 発行年 2019年
2. 出版社 東京大学出版会	5. 総ページ数 344
3. 書名 国際租税法 第4版	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------